

The Extent to which Auditors Apperception their Responsibilities in the Importance of Implementing the Economic Units of Transparency Indicators and their Reflection on the Quality of the Audit Process

Marwa Mohammed Hussein

Office of Financial control

Mohammed Wafi A. Al-Shammmary

Accounting Department, Economic and Administration College, Karbala University

hfsfre6@gmail.com

mwalshammmary@gmail.com

ARTICLE INFO

Submission date: 16 /7/ 2019

Acceptance date: 8 / 8 / 2019

Publication date: 31/ 12 / 2019

Abstract

The objective of the research is to identify the auditor's compliance with the duties and responsibilities assigned to him and the extent to which this affects the quality of the audit. The results showed that the high level of auditors' awareness of their responsibilities when auditing the accounts of the economic unit, which is mandated to audit their accounts, can contribute strongly to improve audit quality. The study showed that the high level of awareness of banks in the sample of the study of the importance of transparency in the presentation of financial statements can contribute to show the results of the audit in a better quality if the data is not presented. As well as auditors' compliance with auditing regulations and instructions, contribute significantly to improving the quality of audit, and it is possible to benefit from the auditor's sense of responsibility in exerting pressure on the various economic units in order to increase the transparency of their various accounts. This is demonstrated by the analysis of correlation and impact relationships.

Keywords: - Auditor, Transparency, Audit Quality

مدى ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم في أهمية تطبيق الوحدات الاقتصادية

لمؤشرات الشفافية وانعكاسه على جودة عملية التدقيق

محمد وفي عباس الشمري

مروة محمد حسين

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

الخلاصة

يهدف البحث الى التعرف على مدى التزام مراقب الحسابات بالواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه وما مدى تأثير ذلك في جودة عملية التدقيق حيث اظهرت النتائج ان ارتفاع مستوى إدراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية التي يكلفون بتدقيق حساباتها يمكن ان يساهم وبقوة في تحسين جودة تدقيق الحسابات النهائية لتلك الوحدة واطهارها بشكل يعكس واقع حالها فعلا, تبين من البحث ان ارتفاع مستوى إدراك المصارف عينة الدراسة لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية يمكن ان يساهم في اظهار نتائج التدقيق بشكل اكثر جودة فيما لو لم يتم عرض البيانات المالية بشفافية امام مراقبي الحسابات إضافة الى التزام المدققين بالأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق و يمكن الاستفادة من شعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في الضغط على الوحدات الاقتصادية المختلفة لغرض زيادة مستوى شفافية حساباتها المختلفة. وهذا ما دل عليه تحليل علاقات الارتباط والتأثير.

الكلمات الدالة: مراقب الحسابات, الشفافية, جودة التدقيق

1- المقدمة ومنهجية البحث

تناول هذا البحث الدور المهم لمراقب الحسابات الذي يعد اداة رئيسة لتحقيق اهداف اصحاب المصلحة من خلال الالتزام بالواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه والافصاح عن كل ما يخص الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق حيث يمكن القول أن اجراءات مراقب الحسابات تمثل نقطة الارتكاز التي يعتمد عليها المستفيدون الخارجيون من القوائم المالية، اذ في ضوء هذه الاجراءات يحدد ويتم التعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة في الاجراءات المالية والادارية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق وبسبب ذلك ازدادت الحاجة الى تعزيز مبادئ العدالة والشفافية والمساءلة من قبل مراقب الحسابات , لما للشفافية من تأثير كبير على النمو الاقتصادي للبلد اذ ان تغيير المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المستثمرين سيدفعهم الى اتخاذ قرارات خاطئة وبالتالي يعمل على قيام المستثمرين بتوجيه استثماراتهم الى بلدان اخرى.

1-1- مشكلة البحث

تتمحور مشكلة البحث بشكل رئيس حول التساؤلات الاتية:-

- 1- هل ان ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق؟
- 2- هل ان ادراك مراقبي الحسابات لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق؟
- 3- هل ان ادراك مراقبي الحسابات بأهمية الالتزام بمعايير التدقيق العامة ومعايير العمل الميداني وابداء الرأي يساهم في تحسين جودة التدقيق؟
- 4- هل هناك علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق؟

- 5- هل هناك علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية؟
- 6- هل هناك علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق؟
- 7- هل تساهم الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق؟

1-2- اهداف البحث

- يهدف البحث بشكل رئيس الى تحقيق الاهداف الاتية:-
- 1- تقديم معرفة عن التدقيق ومسؤولية مراقب الحسابات.
 - 2- تقديم معرفة عن الشفافية ومؤشراتها.
 - 3- تقديم معرفة عن جودة التدقيق.
 - 4- بيان مساهمة ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق القوائم المالية في تحسين جودة التدقيق.
 - 5- بيان مساهمة ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم لأهمية الشفافية في تحسين جودة التدقيق.
 - 6- بيان مساهمة ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم لأهمية الالتزام بمعايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق.
 - 7- بيان قيمة الارتباط وقيمة التأثير بين متغير مسؤولية مراقب الحسابات ومتغير جودة التدقيق.
 - 8- بيان قيمة الارتباط وقيمة التأثير بين متغير مسؤولية مراقب الحسابات ومتغير الشفافية.
 - 9- بيان قيمة الارتباط وقيمة التأثير بين متغير الشفافية ومتغير جودة التدقيق.
 - 10- بيان مساهمة الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.

1-3- فرضية البحث

- يستند البحث الى الفرضيات الاتية:-
- 1- ان ارتفاع مستوى ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق.
 - 2- ان ارتفاع ادراك مراقبي الحسابات لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق.
 - 3- ان ارتفاع ادراك مراقبي الحسابات بأهمية الالتزام بمعايير التدقيق العامة ومعايير العمل الميداني وابداء الرأي يساهم في تحسين جودة التدقيق.
 - 4- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.
 - 5- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية و معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية.
 - 6- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية و معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق.
 - 7- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.
 - 8- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية.
 - 9- لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق.
 - 10- لا تساهم الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.

1-4- اهمية البحث

نظرا لأهمية مهنة مراقب الحسابات وتزايد الحاجة للعمل التدقيقي من قبل الجهات المستفيدة بالاعتماد على تقريره فضلا عن تزايد التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم الافصاح والشفافية في البيئة الاقتصادية ولأسيما الاسواق المالية ولتحقيق الجودة في التدقيق وجودة المعلومات المحاسبية والتي ستؤثر على قرارات

مختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ومن هنا تبرز أهمية البحث في كونه يساهم في تفعيل الدور المهم لمراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتحقق من تطبيق مؤشرات الشفافية لكل من المستثمرين و المساهمين وإعطاء نوعاً من الموثوقية للمعلومات المفصح عنها لتدعيم قراراتهم الاقتصادية أو الاستثمارية بغرض الوصول الى نتائج مرضية, ويظهر ايضاً ان تحسين جودة التدقيق يمكن ان ينتج من زيادة ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق القوائم المالية.

1-5-مجتمع البحث وعينته

اختار الباحثان عينة من مراقبي الحسابات حسب نشرة المجازين لممارسة مهنة مراقبة الحسابات لعام 2019. تتكون عينة الدراسة من (100) مراقب حسابات واستخدمت طريقة المعاينة العشوائية لتحديد عينة البحث كونها الطريقة المناسبة, وتعد هذه العينة خير من يمثل مجتمع الدراسة حيث يكون مستوى الاجابات لديهم اقرب الى الواقع وغير متحيز تم توزيع (130) استمارة استبيان في حين تم استلام (115) استمارة استبانة وبعد تدقيق وفحص استمارات الاستبيان المستلمة تبين ان هناك (15) استمارة استبانة غير صالحة, وفي الحصلة النهائية بلغ عدد الاستمارات الصالحة (100) استمارة.

1-6-المقاييس المستخدمة في البحث

تم استخدام المقاييس الاتية في البحث :-

1-برنامج الحزمة الاحصائية SPSS لمعرفة قيم المؤشرات الاحصائية الاتية :-

أ- الوسط الحسابي: استخدم هذا المؤشر لمعرفة مدى أهمية كل فقرة من فقرات الاستبانة وكذلك كل محور من محاورها وهذه الأهمية تراوحت بين (مهم جداً- وغير مهم إطلاقاً).

ب- شدة الاجابة: استخدم هذا المؤشر لمعرفة النسبة المئوية لأهمية كل فقرة وكل محور من فقرات ومحاور الاستبانة.

ت- الانحراف المعياري : استخدم هذا المؤشر لمعرفة درجة اتساق او تشتت اجابات افراد العينة

الاستبانة ومحاور فقرات بخصوص

ث- معامل الارتباط (بيرسون): استخدم هذا المؤشر لمعرفة قوة او ضعف علاقات الارتباط بين متغيرات البحث.

ج- معادلة الانحدار الخطي البسيط: استخدم هذا المؤشر لمعرفة علاقات التأثير بين متغيرات البحث.

ح- معامل التحديد (r^2): استخدم هذا المؤشر لمعرفة ما يفسره المتغير المستقل والتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع.

خ- اختبار (t): استخدم هذا المؤشر لمعرفة معنوية علاقات التأثير بين متغيرات البحث.

2-دراسات سابقة

1-2-بحث(الزبيدي, 2010)[1]

هدف الزبيدي في بحثه (اثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات في جودة عملية التدقيق) إلى التعرف على أثر العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات وجودة عملية التدقيق وتوصل الى أن هناك علاقة معنوية موجبة بين المسؤولية القانونية وجودة عملية التدقيق إذ أن بدون المسؤولية القانونية لا توجد جودة في عملية التدقيق.

2-2- بحث (اللامي، 2010) [2]

يهدف اللامي في بحثه (مدى التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة للمهنة وانعكاسه على جودة الاداء) الى التعرف على مساهمة وتأثير التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات والالتزام بها في تطور مهنة مراقبة الحسابات وتحسين جودة الأداء وتوصل الى عدم وجود معايير رقابة جودة في العراق والاعتماد على نظام مزاوله المهنة رقم 3 لسنة 1999 وقواعد السلوك المهني كمعيار لجودة التدقيق و يتأثر التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة بمجموعة من العوامل الداخلية والتي تتعلق بمراقب الحسابات وعلاقته مع الآخرين مثل المؤهلات والصفات الشخصية والخبرة.... الخ.

2-3- بحث (النعيزي، 2015) [3]

يهدف النعيزي في بحثه (مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)) الى الكشف عن مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية والكشف عن مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تضمن المساءلة والشفافية وتوصل الى ان هناك تأثيرا كبيرا لتطبيق الاطار القانوني والافصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.

2-4- بحث (Brown، 2011) [4]

يهدف Brown في بحثه (هل الاصلاحات التنظيمية تعمل؟ دليل على اختيار أعضاء لجنة التدقيق لمراقبي الحسابات) الى فحص فعالية لجنة التدقيق (الاجتهاد) في عملية اختيار المراجعين من خلال اختبار ما إذا كان أعضاء لجنة المراجعة يراعون عوامل الجودة عند تعيين مدقق حسابات وتوصل الى أن تحقيق جودة التدقيق واختيار المدقق يتم تحديدها بشكل مشترك ترتبط نتائج الفحص بشكل إيجابي بتحقيق جودة التدقيق واختيار المدقق ترتبط طبيعة العلاقة بين (المدير-المدقق) مباشرة بتحقيق جودة التدقيق ايجابيا وترتبط عكسيا باختيار المدقق.

2-5- بحث (Stewart، 2012) [5]

يهدف Stewart في بحثه (عمليات التفتيش وجودة التدقيق في :ادلة من سوق الاوراق المالية PCAOB) وجود دليل تجريبي مباشر محدود على أن جودة المراجعة قد تحسنت نتيجة لعمليات التفتيش ولكن الأبحاث صامته بشأن تأثير عمليات التفتيش على الأوراق المالية المتداولة اذن الغرض من هذا البحث هو ملء هذه الفجوة وتوصل الى أن الهيآت التنظيمية يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق و يمكن ايضا تقييم جودة التدقيق من خلال دراسة العلاقة بين المراجع وجودة التقارير المالية.

3- مدخل تعريفي عن واجبات و مسؤوليات مراقب الحسابات

3-1- واجبات مراقب الحسابات Duties of the Auditor

تتعدد الواجبات على المدقق الخارجي وذلك بحسب مجاء في التشريعات والقوانين السائدة المنظمة لعمل المدقق الخارجي وكما موضح بعضها بالاتي :[6]

- أ- تدقيق القيود والسجلات المحاسبية: يجب على المدقق الخارجي أن يدقق قيود وسجلات الوحدة الاقتصادي الخاضعة للتدقيق للتحقق من صحة تسجيلها في السجلات والتأكد من ان الحسابات الختامية تظهر المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية بعدالة.
- ب- اعداد وتقديم التقرير: إن الواجب الرئيس للمدقق الخارجي هو فحص حسابات السنة المالية المكلف بتدقيقها لغرض تقديم تقرير للجهة محل التدقيق وغيرهم من اصحاب المصلحة.
- ج- التحقق من تطبيق المعايير والانظمة المحاسبية : على المدقق الخارجي ان يتحقق بأن الشركة قد طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ثابت.
- د- عدم الجمع بين أعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات من قبل المدقق الخارجي أو شركائه أو مساعديه

- هـ- الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة.
- و- الالتزام بالمعايير الرقابية الصادرة عن (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق).
- ز- تثبيت أسماء وتواريخ الأشخاص التابعين له الذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على أوراق عمل المكتب.

3-2 - مسؤوليات مراقب الحسابات Responsibilities of the Auditor

وكذلك ان مسؤوليات مراقب الحسابات بموجب (SAS) رقم 132 يتطلب المعيار الجديد من المدققين إجراء ثلاثة تقييمات وهي: [7]

- 1- التأكد من قيام الإدارة باتباع مبدأ الاستمرارية عند اعداد البيانات المالية.
 - 2- هل هناك شك كبير حول قدرة الكيان على الاستمرار كوحدة اقتصادية مستمرة لمدة عام واحد من تاريخ إصدار القوائم المالية
 - 3- هل تقوم الوحدة الاقتصادية بتضمين القوائم المالية إفصاحات كافية تتعلق بقدرتها على الاستمرار؟
- وتتخصص مسؤوليات مراقب الحسابات في قيامه بأداء واجباته المهنية والمتفق عليها على وفق كتاب التكاليف الموقع بينه وبين الجهة محل التدقيق، في اتباع معايير التدقيق المحلية او الدولية وما تتطلبه من تطبيق إجراءات التدقيق المتعارف عليها , وان أية مخالفة لتلك المعايير سواء بقصد او من دونه يترتب عليها تعرض مراقب الحسابات للمساءلة ومقاضاته اذا لزم الأمر، وان حدود مسؤوليته لا تقتصر على اعماله فقط وانما تمتد لتشتمل على الاخطاء او الاهمال او تقصير من مساعديه إذ ينبغي على مراقب الحسابات التخطيط والاشراف على اعمال مساعديه [8].

3-2-1- المسؤولية المدنية Civil responsibility

من وجهة نظر [9] تتحقق المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات عند اخلاله بما التزم به تجاه الغير وذلك بأن يقوم مراقب الحسابات بتعويض المتضرر عما تسبب به من ضرر نتيجة عدم الالتزام بالاتفاق ولا فرق ما اذا كان الالتزام :

- 1- تعاقدية (ناتجة عن عقد ينظم العلاقة) والتي من اهم اركان هذ المسؤولية التعاقدية من وجهة نظر [10] هي:
- ان يكون هناك التزام من قبل مراقب الحسابات سواء بموجب العقد أم بموجب القانون.
 - أن يكون هناك خطأ مرتكب من قبل مراقب الحسابات سواء كان المدقق متعمدا ام نتيجة الاهمال.
 - ان يتسبب مراقب الحسابات بالضرر مباشرة للجهة محل التدقيق نتيجة ذلك الاهمال يستحق تعويضا عن ذلك.

2- تقصيرياً (ناتجة عن مسؤولية تجاه الاطراف ذات العلاقة) وذلك لان المسؤولية المدنية اساسها اصلاح الضرر وليس عقاباً لمرتكب الخطأ واهم اركان المسؤولية التقصيرية :-

- حدوث تقصير او اهمال من قبل مراقب الحسابات في اداء واجباته المهنية.
- ان يكون السبب الرئيس في الضرر الذي اصاب الزبون هو الاهمال والتقصير.
- ان يكون هناك سبب يربط بين ذلك الضرر وبين اهمال مراقب الحسابات وتقصيره.

2-3-2-المسؤولية التأديبية Disciplinary responsibility

نظراً للدور الذي يمارسه مراقب الحسابات كونه ضمير المجتمع والحارس الذي يحافظ على المال العام من الرشوة والفساد وسوء الاستعمال, فأن سكوتة على مخالفات او سرقات او عدم ذكرها والإشارة اليها ومساهمة في اعمال تخالف قواعد السلوك المهني المنظم لمهنة التدقيق يعرضه لفقدان مركزه الادبي الذي يتمتع به , ويتعرض لعقوبات تفرض من لجنة انضباط مختصة وردت بالنظام مثل عقوبة التنبيه والانذار و الايقاف عن مزولة المهنة لمدة محددة ومن اهم المخالفات التأديبية هي:- [11]

- 1- مزولة تدقيق حسابات وحدة اقتصادية معينة يكون شريكاً فيها.
- 2- ابداء الرأي والتوقيع على بيانات مالية لأي وحدة لا تعكس الواقع الحقيقي لتلك الوحدة محل التدقيق.
- 3- لمنافسة غير الاخلاقية مع زميل اخر للحصول على عملة بطريقة سيئة.
- 4- مخالفة الانظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى القانون او اي تشريع اخر ينظم عمل المهنة.

2-3-3-المسؤولية الجزائية Criminal liability

تتجم المسؤولية الجزائية نتيجة ارتكاب مراقب الحسابات جريمة نص عليها القانون وتجاوز ضررها نطاق الفرد وتعداه الى المجتمع يتعرض لعقوبة يحددها القانون من الجدير بالذكر ان المسؤولية الجنائية او الجزائية لمراقب الحسابات وردت في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل في 2004 حيث فرض عقوبة الحبس لمدة سنة لمن تنص عليه المادة (2-57) ونص المادة هو " من اعد او قدم حساباً او تقريراً او بياناً كاذباً او ناقصاً مما يجب اعداده او تقديمه وفق هذا القانون او ساعد او حرض او اشترك في ذلك " [12] وهذه المادة تطبق على مراقب الحسابات لان الضريبة تعتمد تقريره في عملية التقدير الضريبي. ولم يقتصر الامر على ذلك بل وردت ايضا في [13] عدداً من المواد التي يسأل بموجبها مراقب الحسابات من اهم هذه المواد الاتية:-

1- المادة (1-295, 2) التي تنص على ما يأتي :-

- " يعاقب بالسجن مدة لا تزيد عن سبع سنوات او بالحبس كل من ارتكب تزويراً في محرر عادي موجوداً او مثبتاً لدين او تصرف في مال او ابراء او مخالصة او محرر عادي يمكن استعماله لأثبات حقوق الملكية".

- "تكون العقوبة الحبس اذا ارتكب التزوير في اي محرر عادي اخر".

2- المادة (300) التي تنص على "يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن سبع سنوات او بالحبس كل من اتلف او افسد او عيب او ابطل بسوء نية محرراً موجوداً او مثبتاً او تصرف في مال او ابراء او مخالصة او محرر عادي يمكن استعماله لإثبات حقوق الملكية".

3- المادة (437) التي تنص على ما يأتي:-

"يعاقب بالحبس مدة لا تزيد عن سنتين وبغرامة لا تقل عن مائة دينار او بإحدى العقوبتين كل من علم بحكم وظيفته او صناعته او فنه او طبيعة عمله بسر فأفشاءه في غير الاحوال المصرح بها قانونا او استعمله لمنفعته او لمنفعة شخص اخر".

وكذلك ان مسؤولية مراقب الحسابات تجاه إعداد القوائم المالية من وجهة نظر [14].

كذلك إن مسؤولية مراقب الحسابات تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها وقد أوضحت المادة (136) من قانون الشركات العراقي ذي الرقم (21) لسنة 1997[15]. التزامات مراقب الحسابات على النحو الآتي:

على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركات المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى، وفي الأحوال كافة يجب أن يتناول مراقب الحسابات المسائل الآتية:

- 1- مدى سلامة حسابات الشركات وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي يطلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.
- 2- مدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية ولا سيما تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

3- مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

4-مدخل تعريفي عن الشفافية

1-4- مفهوم الشفافية (The concept of transparency)

الشفافية تعني أن التقارير المالية تقدم فهماً واضحاً للأصول المالية الحقيقية للشركة ويعني هذا جزئياً أن الالتزامات الطارئة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى ذات الصلة يتم الكشف عنها[16]. كما يتعلق مبدأ الشفافية بانفتاح كيان القطاع العام إلى مكوناته تشمل الإدارة الرشيدة والإفصاح المناسب عن المعلومات الأساسية لأصحاب المصلحة حتى يكون لديهم حقائق ذات صلة عن أداء كيان القطاع العام والعمليات اللازمة لفهم الدوافع بوضوح والتوصل إلى استنتاجات صحيحة حول آثار أفعاله[17]. كما يعرفها آخرون كونها مستوى من اكتمال المعلومات التي تقدمها كل شركة إلى السوق فيما يتعلق بأنشطتها التجارية و الالتزام بتقديم المعلومات بصورة طوعية للمساهمين وأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة [18].

4-2- اهداف الشفافية(Transparency objectives)

اهداف شفافية الإبلاغ من وجهة نظر [19] هي:-

- 1- تطوير القدرة على التنبؤ وبالتالي تطوير كفاءة القرارات.
- 2- المحافظة على الثقة والمصداقية في الأسواق و تساعد على زيادة فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها.

3- تقديم المعلومات المهمة والمفيدة لأصحاب المصالح كافة لتقييم المخاطر وتمكن مستخدمي تلك القوائم من عمل المقارنات بين السنوات وبذلك تساعد شفافية الإبلاغ في تخفيض حالة عدم التأكد في الأسواق.

3-4- أهمية الشفافية (The importance of transparency)

يمكن بيان أهمية الشفافية بالآتي :

- 1- أن الشفافية بمعنى وضوح سياسات الإدارة التي تساهم بتحسين القدرة على التنبؤ بما يجب أن يكون عليه واقع الحال المالي مستقبلا، ومن ثم سوف تزيد من كفاءة القرارات المتعلقة بالمستقبل لا سيما إذا عرفت الإدارة كيف تبرر وجهات نظرها وافتراساتها المستقبلية [20].
- 2- إن الانفتاح، وإتاحة المعلومات المطلوبة للجمهور سيقلل من نطاق إساءة استخدام الموارد ويعزز القدرة العامة على مساءلة، ويمكن أن يؤدي غياب الشفافية في عمليات الميزانية إلى توليد الفساد وعدم الكفاءة وعدم المساواة وتقديم المساومة لتوفير الخدمات العامة وجهود التنمية، ونشر المعلومات ذات الصلة [21].
- 3- جذب الاستثمارات الأجنبية والحفاظ على الاستثمارات الوطنية وذلك لأن الشفافية تعد عاملا مشجعا للاستثمار وغيابها يعد من أهم العوامل المسببة للمشكلات.
- 4- أن الفائدة الصافية لشفافية الشركات هي مجموع مكاسب الكفاءة في تقليل التضارب في المعلومات تجاه المستثمرين وفقدان المزايا التنافسية [22].
- 5- أن الشفافية يمكن أن تزيد من الكفاءة في السلسلة المنطقية الكاملة وهي تعتبر أداة ثمينة لسياسة التجارة لا تؤدي فقط إلى تعزيز التنفيذ الفعال للقواعد التجارية ولكن أيضا في بناء نظم تجارية متعددة الأطراف لتبادل المعلومات بين الأطراف الفاعلة في المجال الاقتصادي و إن الأهمية المستمرة والمتنامية للشفافية في التجارة الدولية يتم الإبلاغ عنها في العديد من الدراسات باستخدام نهج واسع التنوع [23].

4-4- علاقة الإفصاح بالشفافية والفرق بينهما The relationship of disclosure is transparent and the difference between them

أن الإفصاح والشفافية مكونان أساسيان في حوكمة الشركات ترتبط بشكل واضح بإصلاح وجودة حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى أن إصلاح حوكمة الشركات مرتبط بمستويات أكبر من الإفصاح حيث أن الإفصاح :- هو أداة متكاملة للشركات للإبلاغ عن أدائها حتى يتمكن المستثمرون من تقييمه بشكل مناسب، والشفافية :- تعني تقارب تيارات المعلومات وإيصالها إلى الأطراف المعنية (أصحاب المصلحة) في وقت الحاجة والجدير بالذكر أن الشفافية الحقيقية أو الكاملة نادرة أو مستحيلة ، فالشفافية لا تعني بالضرورة الإفصاح الكامل ودائما تكون هناك دائما درجة معينة من فجوة المعلومات بين مختلف الأطراف الهدف هو تعظيم التدفق الحر للمعلومات قدر الإمكان الذي يعني ببساطة توصيل على المعلومات الملائمة إلى الأشخاص المناسبين في الوقت المناسب للسبب الصحيح [24].

5-4- معوقات الشفافية Obstacles to transparency

قسم الباحثون العقبات التي تعترض الشفافية على ثلاثة أنواع وهي كالآتي:- [25]

- 1- الاعتبارات الفنية أو التصميمية :- قد تؤدي إلى إعاقة الشفافية لغرض الخدمة الشاملة أو حماية الخصوصية نفسها.
- 2- الاعتبارات المؤسسية أو التنظيمية :- قد تجعل الشفافية في بعض الظروف غير قابلة للتطبيق و قد يؤدي الكشف عن بعض المعلومات حول بروتوكولات الخصوصية الداخلية إلى دعوة المسؤولية بصورة عقوبات قانونية.
- 3- الاعتبارات الاستراتيجية أو الاقتصادية :- يمكن أن تجعل هذه الاعتبارات الشركات حذرة بشأن منح الجمهور على الأقل معلومات عن جزء من أعمالها الداخلية.

وينكر [26] مجموعة من الأمور يعدها معوقات للشفافية وهي:-

- 1- السرية والتعتيم :- أي إخفاء أو حجب أي معلومة عن بعض أصحاب المصلحة وجعلها صعبة الفهم.
- 2- توفير معلومات خاطئة :- أي توفير معلومات مضللة لأصحاب المصلحة من أجل التأثير في عملية صنع القرار.
- 3- التحيز والمجاملة :- أي توفير المعلومات لأصحاب المصلحة مع التركيز بشكل خاص على مصالح مقدمي المعلومات.
- 4- المعلومات غير المكتملة :- أي تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات التي لا تغطي الحقيقة كاملة وبالتالي تضليلهم.
- 5- الكم الهائل للمعلومات :- بمعنى أن أصحاب المصلحة لديهم معلومات لا يحتاجون إليها مما يجعل من الصعب عليهم تحديد المعلومات الملائمة..

6-4- تصنيفات الشفافية (Transparency Ratings)

يرى [27] من المهم التمييز بين التصنيفات المختلفة للشفافية ومنها :-

- 1- الشفافية المعتمدة أو غير الواضحة:- تتضمن نشر المعلومات التي لا تكشف كيف تتصرف المؤسسات فعليًا سواء من حيث كيفية اتخاذها للقرارات أو نتائج أعمالها يشير المصطلح أيضًا إلى المعلومات التي تم الكشف عنها بشكل رمزي فقط أو التي تم الكشف عنها ولكن تبين فيما بعد أنها غير موثوقة.
 - 2- الشفافية الواضحة :- تشير الشفافية الواضحة إلى كل من سياسات الوصول إلى المعلومات وإلى البرامج التي تكشف عن معلومات موثوق بها عن الأداء المؤسسي وتحدد مسؤوليات المسؤولين وكذلك أين تذهب الأموال العامة وتسلط الشفافية الواضحة الضوء على السلوك المؤسسي الذي يسمح للأطراف المهمة (مثل صناع السياسات، وصناع الرأي) لمتابعة استراتيجيات التغيير البناء ومن الأمثلة على الشفافية الواضحة بيانات المجتمع المدني عن انتهاكات حقوق الإنسان , وإصدار شهادات امتثال القطاع الخاص للمعايير البيئية , وتقييمات سياسات الجهات الخارجية التي يمكن الوصول إليها علنًا , وحتى تقارير هيئة التفتيش التابعة للبنك الدولي.
- وللشفافية حسب رأي [28] ثلاثة أنواع وهي كما يلي :-

- 1- الشفافية المدبجة :- وهي شفافية منقولة بتعسف أو مقلدة بأسلوب مستنسخ لا يناسب طبيعة نشاط الوحدة المعنية وظروفها.
- 2- الشفافية المؤد لجة:- وهي عادة تبدأ من هدف معين لخدمة مصالح معينة وتكون الايدلوجيا مصدرها ومصمم عملها.

- 3- الشفافية الانتقائية :- وهي التي تختار النتائج الحيدة مهما كانت متواضعة وتظهرها بأسلوب مبالغ فيه.

7-4- متطلبات تطبيق الشفافية Requirements for transparency application

يرى [29] ان هناك حزمة من المتطلبات يجب توافرها لتطبيق الشفافية ومن أهمها:

- 1- الوضوح وعدم الغموض في الأنظمة والتشريعات والإجراءات ونشرها للمواطنين والموظفين.
- 2- نشر الوعي لدى الموظفين والمواطنين وتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم.
- 3- اختيار الموظفين على أساس الكفاءة المطلقة.
- 4- تطوير شبكة المعلومات بين الدوائر والمنشآت كافة وتسهيل عملية تدفق المعلومات.
- 5- تعزيز دور أجهزة الرقابة المالية والإدارية.
- 6- تطبيق النذرة الادارية وتعني " البدء من البداية من حيث الإجراءات والقوانين والأنظمة وأساليب العمل "

7- تبسيط إجراءات العمل وتحسين قدرات موظفي الجهاز الحكومي.

8- حرية وسائل الاعلام ومنظمات المجتمع المدني.

5-مدخل تعريفي عن جودة التدقيق

1-5 مفهوم جودة التدقيق Quality audit concept

تُعرف جودة التدقيق على أنها احتمال قيام المدقق باكتشاف الخروقات والإبلاغ عنها من أجل تقديم معلومات محاسبية عادلة كما ان جودة التدقيق هي متغير يصعب ملاحظته ويصعب قياسه بموضوعية مما يجعله متغيراً لا يمكن ملاحظته وقد اثبتت العديد من الدراسات تدابير أخرى ترتبط ارتباطاً كبيراً بمقاييس جودة التدقيق حيث تحدد هذه الدراسات المستحقات غير الطبيعية و معاملات الاستجابة للأرباح من انحدار العوائد والأرباح المعاصرة ومستوى الخبرة في الصناعة ومدة التدقيق وسمعة مدقق الحسابات كوكلاء معقولين لجوانب معينة من جودة التدقيق[30].

ينظر أصحاب المصلحة إلى جودة التدقيق من وجهات نظر مختلفة فمن وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية يشار إلى جودة التدقيق كأداة لتحدي الإدارة و يقال أنه كلما تم تخصيص المزيد من الموارد كلما كانت جودة التدقيق أفضل من ناحية أخرى فإن قيادة الإدارة لجودة التدقيق قد تكون مرتبطة بشكل أساسي بالتنسيق مع المدققين من أجل إنهاء مهام التدقيق في أسرع وقت ممكن لان إنهاء مهام التدقيق في وقت مناسب ومعقول يمنع أي تعطيل في عمليات الشركات. ويتم إنشاء لجان التدقيق في العديد من البلدان لتقييم ما إذا كانت مهام التدقيق الموجودة يتم اداؤها على أساس نشط ومعقول وفي الوقت المناسب [31].

جودة التدقيق من وجهة نظر [32] فتشير إلى المدقق الذي يقوم بتدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) لتقديم تأكيد معقول بأن البيانات المالية المدققة والإفصاحات ذات الصلة تتوفر فيها الامور الاتية:

1- معروضة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP).

2- يمكن فهمها بشكل واضح ولا يتم اساءة فهمها جوهرياً سواء كان ذلك بسبب أخطاء أم بسبب الاحتيال.

وتتخذ هذه الفكرة خطوة أخرى إلى الأمام من خلال ربط جودة التدقيق بجودة البيانات المالية في تعريفهما والذي يُشار إليه على أنه "ضمان أكبر بأن البيانات المالية تعكس بأمانة الاقتصاد الأساسي للشركة مشروطة بنظام الإبلاغ المالي الخاص بها والخصائص الفطرية. " IAASB من ناحية أخرى، يركز أكثر على جانب المدقق للمعادلة وهي تحدد جودة التدقيق على أنها تتحقق عند تعاون فرق العمل مع بعضها.

5-2-اهداف جودة التدقيق Audit Quality Objectives

يمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى جودة التدقيق الى تحقيقها بالاتي :

يرى (عبد الرحمن) ان من اهم اهداف جودة التدقيق تأكد التزام المدققين بأحكام القوانين والتعليمات السارية التنفيذ والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية والمحلية الصادرة والمعتمد عليها من الجهات المهنية المتخصصة حيث تعد المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتحتوي هذه المعايير ولاسيما معايير الرقابة على الجودة على سياسات واجراءات تسعى إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق كما ان التمسك بالمعايير المهنية يعد واحداً من العوامل التي حظيت بأهتمام الدارسين لتحديد جودة التدقيق وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية حيث ان تطبيق المعايير المهنية يقود

إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية كما أن تنفيذ عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية [33]. من وجهة نظر (Voicekauskas) نجد إمكانية تحقيق مستوى التأكيد المنصوص عليه في تقرير مراقب الحسابات حيث يوفر تقرير مراقب الحسابات الدقيق ضماناً بأن القوائم المالية تتمتع بالمصادقية من قبل اصحاب العلاقة , مما يدل على ما إذا كان تعرض المركز المالي للشركة ونتائجها كما هي في الواقع وتعمل على تحسين وظائف المحاسبة المالية وتضمن موثوقية النتائج في البيانات المالية وتثبت ما إذا كانت السياسات المحاسبية للشركة قد تم التعبير عنها بوضوح وبساطة وجودة التدقيق ترتبط بدقة المعلومات التي يراجعها مراقب الحسابات مع أطراف ثالثة و ترتبط دقة المعلومات ارتباطاً وثيقاً بإدارة الأرباح كما ان إدارة الأرباح تعد مهمة جداً كونها حجر الزاوية لجودة التدقيق هذا يعني أن تدقيق الجودة يجب أن يكشف الأخطاء ليس فقط بسبب الخطأ ولكن أيضاً بسبب أنشطة احتيالية مثل إدارة الأرباح [34].

5-3- عناصر جودة التدقيق Audit quality elements

يصف إطار جودة التدقيق العناصر الرئيسية الاتية من وجهة نظر كلا من [35] و [36] ان مصطلح جودة التدقيق يشمل العناصر الرئيسية في سلسلة التقارير المالية (مثل المدخلات والعمليات والنواتج والتفاعلات الرئيسية) وهذا بدوره يعزز الأداء الثابت لتدقيق الجودة كما يقال إن وظيفة التدقيق ذات جودة إذا مارس المدقق العناية المهنية اللازمة في اكتشاف الأخطاء الواضحة والتقرير عنها في حسابات الزبون محل التدقيق كما تشتمل المخرجات جميعاً على أحد العناصر التي يتم من خلالها تقييم جودة التدقيق والتي تشمل تقارير مدقي الحسابات (الداخلية) (للمستخدمين و الحوكمة والإدارة والمنظمين) تقارير لجنة التدقيق المعلومات المقدمة من قبل المنظمين حول عمليات التدقيق الفردية و تقارير الشفافية السنوية ونتائج عمليات التفتيش التي تقوم بها شركة التدقيق عبارة عن اداة تدل على مجموع عناصر نتيجة التدقيق تعد نتيجة التدقيق أيضاً عنصراً (أو وظيفة) لجودة التدقيق وهي رسالة من المدقق عادةً في شكل رأي مكتوب إلى النظام القانوني والتنظيمي والمؤسسي والأطراف المهتمة والمتضررة وعملاء الكيان إنه آخر منتج أو خدمة في العملية المحاسبية ويتم تقديمها من خلال المدقق.

5-4- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق Factors affecting audit quality

تؤثر العوامل المختلفة على جودة التدقيق مثل (المدخلات والمخرجات والتفاعل بين عوامل أصحاب المصلحة الرئيسية) تتعلق عوامل المدخلات بخبرة الفريق بشكل أساس وسلوكهم الأخلاقي وعملية التدقيق نفسها. في حين ترتبط عوامل المخرجات بالشرط التشريعي وتأثير أصحاب المصلحة. اما التفاعل بين أصحاب المصلحة الرئيسيين يمكن يؤثر على مستوى جودة التدقيق حيث يعد التواصل مع المسؤولين عن الحكم في مرحلة التخطيط مهم لتقييم مختلف ويمكن أن تكون المخاطر والدورات الحرجة مثلاً على هذا التأثير على جودة التدقيق وايضا تم استخدام طرق مختلفة لدراسة مفهوم جودة التدقيق (مدة التدقيق , النسبة المئوية للأخطاء غير المراجعة , حوافز مدقي الحسابات من المنظور القانوني وتوظيف المدققين الخريجين)؛ تعد جميعها عوامل محتملة تم بحثهم لقياس جودة التدقيق [37].

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر [38] حيث اقترح الباحث مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي مع مراعاة وجهات نظر كل طرف معني بمهمة التدقيق الخارجي يتكون هذا الإطار من ثلاث مجموعات:

- المجموعة الأولى: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي التي ترتبط بالبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

- المجموعة الثانية: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي التي ترتبط بالبيئة التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي.
 - المجموعة الثالثة: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي التي ترتبط بالبيئة التنظيمية لمكتب المدقق الخارجي وتشمل (حجم مكتب التدقيق الخارجي وسمعة مكتب التدقيق الخارجي والامتثال للمعايير المهنية المقبولة عمومًا واتعاب عملية التدقيق الخارجي واستقلال المدقق الخارجي وخبرة فريق التدقيق).
- حددت المجموعة الاستشارية الدائمة (SAG)، وهي مجموعة فرعية من PCAOB، جودة عمل شركة التدقيق على النحو التالي: "تعتمد جودة عمل الشركة في النهاية على [39].

- 1- النزاهة (integrity).
- 2- الموضوعية (Objectivity).
- 3- الذكاء (Intelligence).
- 4- الكفاءة (Efficiency).
- 5- الخبرة (Experience).
- 6- الدافع من الموظفين الذين يقومون بعملية التدقيق (Motivation of staff who perform the audit).
- 7- حسن الأداء (Good performance).
- 8- الإشراف (Supervision).
- 9- تدقيق العمل ومتابعته (Checking and reviewing the work).

6- تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث

6-1- اختبار بيانات متغيرات الدراسة وضبط المقياس

من المهم للباحث تأكده وقبل الشروع بعملية تحليل النتائج وتفسيرها التي تم الحصول عليها من استمارة الاستبانة التأكد من جملة عوامل، من أهمها التأكد أولاً من ثبات مقياس الدراسة وصدقه في قياس متغيراتها، ثم بعد ذلك اختبار هل ان البيانات التي تم الحصول عليها خاضعة للتوزيع الطبيعي ام لا حتى يتسنى للباحث اختيار الأداة الإحصائية المناسبة لغرض استخدامها في تحليل تلك البيانات. من هذا المنطلق ستجرى الاختبارات الآتية على البيانات قبل اختبارها احصائياً:

- 1- ضبط المقياس قبل تطبيقه.
 - 2- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
- 6-1-1- ضبط المقياس قبل تطبيقه:

يجب ان يتأكد الباحث من ان الاستبانة التي استخدمها لجمع البيانات أداة صالحة ويمكن الاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن المتغيرات المبحوثة، لذلك سعى الباحث الى التأكد من ثبات وصدق المقياس المعتمد في الدراسة، وعلى النحو الآتي:-

6-1-1-1- Reliability معامل الثبات

يعني ثبات المقياس استقراره وعدم تناقضه مع نفسه، أي ان المقياس سيعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على العينة نفسها، بمعنى ان الثبات يعني استقرار (Stability) واتساق (Consistency) المقياس [40] ومن اهم المقاييس المستخدمة في قياس ثبات الاستبانة وأكثرها شهرة هو مقياس (Cronbach's Alpha)، فإذا بلغت قيمة الاختبار المذكور اقل من (0.6) فان ذلك يعد مؤشرا على ضعف ثبات المقياس المستخدم، في حين يعد ثبات المقياس مقبولا في حال تعديه نسبة (0.7)، فيما تعد نسبة ثباته جيدة اذا بلغت (0.8) فاكثر [40].

6-1-1-2- Validity معامل الصدق

الصدق (Validity) هو ان مقياس الدراسة يقيس فعلا ما تم وضعه لقياسه، بمعنى اخر هل ان المقياس يقيس الظاهرة موضع الدراسة وليس شيئا اخر [40]، علما ان استمارة الاستبيان تم اخضاعها للصدق الظاهري من خلال عرضها على مجموعة خبراء ملحق (2)، وصدق المحتوى (Content Validity) وهو مقياس حكمي (Judgmental) يعتمد على التحديد الدقيق للباحث لمتغيرات موضوع الدراسة وهذا بالتأكيد يعتمد على حجم المعلومات التي درسها بخصوص الموضوع [41]. ولقياس الصدق رياضيا فانه يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات [42]. ويوضح الجدول ادناه قيم معامل الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة.

جدول (1) قيم معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	قيم معامل Cronbach's Alpha	معامل الصدق
مسؤولية المدقق	0.82	0.91
الشفافية	0.83	0.91
جودة التدقيق	0.74	0.86

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

يتضح من الجدول أعلاه ان كافة قيم معاملات (Cronbach's Alpha) تتراوح بين (0.73 و 0.83) مما يعني ان المقياس المستخدم لقياس متغيرات الدراسة يتمتع بالثبات، مما يمكن الباحث من التعويل على النتائج التي سيتم الحصول عليها لاتخاذ قرار سليم. وان معاملات الصدق تجاوزت (0.80) وهي نسبة جيدة جدا.

6-2- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات :

تعتمد الدراسة الحالية على الإحصاء المعلمي (Parametric statistics) الذي يقوم على افتراض أساس مفاده ان البيانات الخاضعة للتحليل يجب ان تتوزع طبيعيا (Normally distribution)، وإذا تم اعتماد الأساليب المعلمية لبيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي عندها لا يمكن الوثوق بالنتائج المتحصلة عن تلك الاختبارات [43]. ولقد حرص الباحثان على دقة نتائج الدراسة من خلال اخضاع البيانات التي تم الحصول عليها من استمارة الاستبيان الى واحد من اهم الاختبارات الخاصة بالتوزيع الطبيعي للبيانات الا وهو اختبار (Kolmogorov- Smirnov) الذي يشير الى انه اذا كان حجم العينة اكبر من (39) مفردة فانه يمكن حساب قيمة الاختبار، عند مستوى معنوية (5%) من خلال القانون الاتي:- [41]

$$D = \frac{1.36}{\sqrt{n}}$$

حيث ان n تمثل حجم العينة، وبما ان حجم عينة الدراسة هو (100) مفردة تم اختيارها من مجتمع الدراسة، عليه فان قيمة (D) المعيارية ستبلغ (0.136)، فاذا كانت قيمة إحصائه (Kolmogorov-Smirnov) اكبر من قيمة (D) المعيارية بمستوى معنوية (0.05) عندها فان البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً ويمكن بالتالي استخدام أدوات التحليل الاحصائي المعلمي ويمكن الاطمئنان للنتائج، وفي حال عدم خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي سنستخدم أدوات التحليل اللا معلمي (Non-Parametric).

جدول (2) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

ت	البعد	إحصاءه Kolmogorov-Smirnov المحسوبة	قيمة D المعيارية	المقارنة	القرار
1	مسؤولية مراقب الحسابات	0.140	0.136	المحسوبة اكبر من المعيارية	تتوزع طبيعياً
2	الشفافية	0.136	0.136	المحسوبة مساوية للمعيارية	تتوزع طبيعياً
3	جودة التدقيق	0.170	0.136	المحسوبة اكبر من المعيارية	تتوزع طبيعياً

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

يتبين من الجدول أعلاه ان البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي مما يجعلها مؤهلة للخضوع لادوات التحليل المعلمي.

6-3- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات الثلاثة الاولى

من خلال الفقرة الحالية سيتم عرض وتحليل نتائج إجابات افراد عينة الدراسة وتفسيرها بخصوص الفقرات الواردة في استمارة الاستبيان من خلال استعراض قيم الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ونسبة الاتفاق لكل فقرة سواء بالنسبة لمتغيرات الدراسة.

وحددت الدراسة مستوى الإجابات في ضوء المتوسطات الحسابية من خلال تحديد انتمائها لأي فئة. ولأن أستبانة الدراسة تعتمد على مقياس ليكرت الخماسي فأن هنالك خمس فئات تنتمي لها المتوسطات الحسابية. وتحدد الفئة من خلال أيجاد طول المدى ((5-1=4، ومن ثم قسمة المدى على عدد الفئات 5 (0.80 = 4). وبعد ذلك يضاف (0.80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) أو يطرح من الحد الأعلى للمقياس، وتكون الفئات كالآتي :-[44]

1 - 1.80: منخفض جداً

1.81 - 2.60: منخفض

2.61 - 3.40: معتدل

3.41 - 4.20: مرتفع

4.21 - 5.0: مرتفع جداً

ولقد تناولت هذه الفقرة المنطلقات الآتية:

6-3-1 عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة بخصوص مسؤولية مراقب الحسابات

يتضمن الجدول (3) ادناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لبعدها مسؤولية مراقب الحسابات. ويلاحظ من الجدول أدناه أن الفقرة (8) حصلت على أعلى وسط حسابي موزون بلغ (4.62)، وبانحراف معياري (0.56). أن هذه النتيجة تعني أن عينة الدراسة وهم مدققي الحسابات يعتقدون بقوة أن من أهم واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات نظام الرقابة الداخلية المعمول به في الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيق عملها لتحديد نقاط القوة والضعف، وحصلت الفقرة على مستوى إجابة مرتفع جداً، ولقد نالت الفقرة المذكورة شدة إجابة بلغت (92.40%) من وجهة نظر أفراد العينة، وتدل نتيجة الانحراف المعياري على قوة اتساق إجابات العينة. أما الفقرة (13) فقد حصلت على أقل الأوساط الحسابية إذ بلغ (3.30) بانحراف معياري (1.09) وبلغت شدة الإجابة لهذه الفقرة (66%) من وجهة نظر أفراد العينة. على الرغم من كون هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الموزونة إلا أنها ما زالت تتمتع بمستوى إجابة معتدل، ولكن كان تشتت إجابات أفراد العينة بخصوص هذه الفقرة أعلى من باقي الفقرات الأخرى مما يعني ضعف اتفاقهم بخصوصها قياساً بالفقرات الأخرى.

ويتبين من الجدول أن بعد مسؤولية مراقب الحسابات حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (4.20) وانحراف معياري (0.76)، وبلغت شدة الإجابة (84%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع)

جدول (3) الأوساط الحسابية الموزونة وشدة الإجابة والانحراف المعياري لبعدها مسؤولية مراقب الحسابات (N=100)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة	الانحراف المعياري
1	يلتزم مراقب الحسابات في العراق بالواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقه؟	4.20	84.00%	0.7
2	يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من أن مخرجات النظام المحاسبي للجهة محل التدقيق مطابقة شكلاً ومضموناً لواقع حال تلك الجهة .	4.28	85.60%	0.67
3	يراعي مراقب الحسابات في العراق تنفيذ الشروط المنصوص عليها بكتاب التكليف بينه وبين موكله و تجنب حدوث الأخطاء التي تسبب ضرراً للغير مما يجنبه المسؤولية المدنية	4.48	89.60%	0.67
4	يتمتع مراقب الحسابات بالحرص والنزاهة والالتزام بالمسؤوليات ويتجنب مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة	4.32	86.40%	0.71
5	مراقب الحسابات غير مسؤول ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش لكنه مسؤول عن اكتشافها	4.10	82.00%	0.97
6	يقوم مراقب الحسابات بتدقيق القوائم المالية للمصارف وفقاً لقواعد الاعتراف والقياس والإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية للتقارير المالية	4.28	85.60%	0.75
7	يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من إفصاح الوحدة الاقتصادية عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية إضافة إلى تلك التي حددها	4.24	84.80%	0.79

			القانون في الوقت المناسب بما يضمن وصول المعلومة الى جميع اصحاب المصالح	
0.56	92.40%	4.62	8 على مراقب الحسابات تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف لانه على اساسها يتم اختيار عينة التدقيق	
0.66	87.20%	4.36	9 يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من المعلومات الواردة في تقرير الادارة فضلا عن الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية استنادا الى الانظمة المحاسبية المعتمدة في العراق	
0.66	85.20%	4.26	10 يستخدم مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية في تنفيذ عملية التدقيق التي تساعده في الوصول الى الحقائق بدقة عالية	
0.50	89.60%	4.48	11 ان الاطلاع الكافي لمراقب الحسابات على معايير التدقيق الدولية وادلة التدقيق المحلية والانظمة والتعليمات يساعده في التحقق من متطلبات الشفافية في القوائم المالية	
0.72	80.80%	4.04	12 مراقب الحسابات مسؤول عن التحقق من تطبيق الوحدات الاقتصادية لمؤشرات الشفافية	
1.09	66.00%	3.30	13 يجب على مراقب الحسابات نشر نتائج عملية الرقابة والتدقيق للقوائم المالية على الموقع الالكتروني ليتيح للأطراف المعنية الاطلاع عليها	
0.81	78.80%	3.94	14 يمارس مراقب الحسابات اجراءات تدقيقية تتسم بالشفافية والانفتاح وفق معلومات موثوقة عند التعامل مع الجهة الخاضعة للتدقيق	
0.72	83.60%	4.18	15 تساهم التقارير الصادرة من مراقب الحسابات بشكل كبير في مساعدة الجهات المستفيدة في الوصول الى الحقائق.	
0.79	73.60%	3.68	16 لا توجد أي قيود مفروضة على عمل مراقب الحسابات تحول دون حصوله على المعلومات التي يحتاجها او القيام بفحص أي عملية يراها ضرورية	
0.75	82.80%	4.14	17 ان مهام وصلاحيات مراقب الحسابات في العراق واضحة ومعروفة ومشار اليها في القانون	
0.64	90.00%	4.50	18 الشك المهني وقوة الملاحظات من المهارات الواجب توافرها لدى مراقب الحسابات	
0.52	86.80%	4.34	19 ان كفاءة وخبرة مراقب الحسابات وقيامه بالمطابقة بين الافصاح الذي اوردته الشركة في قوائمها المالية وما تتطلبه المعايير المحلية والدولية يساهم في تعزيز الشفافية واداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية	
0.76	0.84	024.	المعدل العام	

المصدر : اعداد الباحثين

مما تقدم يستدل الباحثان على ارتفاع مستوى ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية التي يكلفون بتدقيق حساباتها الامر الذي يمكن ان يساهم وبقوة في تحسين جودة تدقيق الحسابات النهائية لتلك الوحدة الاقتصادية واطهارها بشكل يعكس واقع حالها فعلا. وهكذا تم اثبات الفرضية الاولى التي تنص على ((ان ارتفاع مستوى ادراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم تجاه تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحقيق جودة التدقيق))

6-3-2- عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة بخصوص الشفافية

يتضمن الجدول (4) ادناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدها لبعده الشفافية. ويلاحظ من الجدول أدناه أن الفقرة (3) حصلت على أعلى وسط حسابي موزون بلغ (4.46)، وبانحراف معياري (0.67). ان هذه النتيجة تعني ان عينة الدراسة وهم مراقبو الحسابات يعتقدون وبقوة ان من اهم خصائص التقارير المالية تميزها بالشفافية في عرض محتوياتها بالشكل الذي يساعد متخذ القرار على اتخاذ قرار سليم، وحصلت الفقرة على مستوى إجابة مرتفع جداً، ولقد نالت الفقرة المذكورة شدة إجابة بلغت (89.20%) من وجهة نظر افراد العينة، وتدل نتيجة الانحراف المعياري على قوة اتساق إجابات العينة. أما الفقرة (6) فقد حصلت على أقل الأوساط الحسابية إذ بلغ (3.70) بانحراف معياري (0.93) وبلغت شدة الإجابة لهذه الفقرة (74%) من وجهة نظر افراد العينة. على الرغم من كون هذه الفقرة حصلت على اقل الأوساط الحسابية الموزونة الا انها ما زالت تتمتع بمستوى إجابة مرتفع، ولكن كان تشتت إجابات افراد العينة بخصوص هذه الفقرة اعلى من باقي الفقرات الأخرى مما يعني ضعف اتفاقهم بخصوصها قياسا بالفقرات الأخرى. ويتبين من الجدول ان بعد الشفافية حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (4.10) وانحراف معياري (0.76)، وبلغت شدة الاجابة (82.04%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع).

جدول (4) الأوساط الحسابية الموزونة وشدة الإجابة والانحراف المعياري لبعد الشفافية (N=100)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة	الانحراف المعياري
1	تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن معلوماتها وفق النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية وبشكل دوري	3.96	79.20%	0.83
2	تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن معلوماتها بشكل يتسم بالشمولية والوضوح والملائمة والجودة والموثوقية	4.08	81.60%	0.82
3	ان التقارير المالية ينبغي ان تقدم فهما واضحا للأصول المالية والالتزامات الحقيقية للوحدة الاقتصادية بالشكل الصحيح غير المضلل	4.46	89.20%	0.67
4	تخضع الشفافية الى القوانين والانظمة والتعليمات النافذة في البيئة المحلية	4.02	80.40%	0.77
5	على الوحدة الاقتصادية ان تفصح عن محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين	3.98	79.60%	0.86
6	على الوحدة الاقتصادية ان تفصح عن استراتيجيات الإدارة المتبعة لتحقيق اهدافها المرسومة	3.70	74.00%	0.93
7	ينبغي ان تتضمن القوائم المالية المعدة من قبل الادارة الإفصاحات الكافية عن السياسات المحاسبية المعتمدة.	4.34	86.80%	0.59
8	على كافة الوحدات الاقتصادية العمل بموجب مؤشرات الشفافية الصادرة من s&p لان ذلك سيؤدي للمحافظة على المساهمين الحاليين وجذب مساهمين جدد	4.20	84.00%	0.60
9	يكن تعزيز مراقب الحسابات للإفصاح والشفافية عن المعلومات بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها بهدف حماية المجتمع المالي	4.40	88.00%	0.64
10	يعزز مراقب الحسابات الشفافية من خلال تحديد نوعيه المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.	4.20	84.00%	0.53

مما تقدم يستدل الباحثان على ارتفاع مستوى ادراك مراقبي الحسابات لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية في المصارف عينة الدراسة والتي تم اجراء التدقيق عليها، حيث ان الشفافية ومن وجهة نظرهم يمكن ان تساهم في اظهار نتائج التدقيق بشكل اكثر جودة فيما لو لم يتم عرض البيانات المالية بشفافية امام مراقبي الحسابات وهكذا تم اثبات الفرضية الثانية والتي تنص على ((ان ارتفاع ادراك مراقبي الحسابات لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق يساهم في تحسين جودة التدقيق)).

6-3-3 عرض وتحليل وتفسير استجابات افراد عينة الدراسة بخصوص جودة التدقيق

يتضمن الجدول (5) ادناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة وشدتها لبعد جودة التدقيق. ويلاحظ من الجدول أدناه أن الفقرة (4) حصلت على أعلى وسط حسابي موزون

بلغ (4.68)، وانحراف معياري (0.51). ان هذه النتيجة تعني ان عينة الدراسة وهم مدققو الحسابات يعتقدون وبقوة ان اهم فقرة يمكن ان تحسن من جودة تدقيقهم للحسابات هي كونهم مستقلين عن الجهة التي يدققون حساباتها، وحصلت الفقرة على مستوى إجابة مرتفع جداً، ولقد نالت الفقرة المذكورة شدة إجابة بلغت (93.60%) من وجهة نظر افراد العينة، وتدل نتيجة الانحراف المعياري على قوة اتساق إجابات العينة. أما الفقرة (14) فقد حصلت على أقل الأوساط الحسابية إذ بلغ (4.08) بانحراف معياري (0.72) وبلغت شدة الإجابة لهذه الفقرة (81.60%) من وجهة نظر افراد العينة. على الرغم من كون هذه الفقرة حصلت على أقل الأوساط الحسابية الموزونة الا انها ما زالت تتمتع بمستوى إجابة مرتفع، ولكن كان تشتت إجابات افراد العينة بخصوص هذه الفقرة اعلى من معظم الفقرات الأخرى مما يعني ضعف اتفاقهم بخصوصها قياساً بالفقرات الأخرى.

ويتبين من الجدول ان بعد جودة التدقيق حقق وسطاً حسابياً موزوناً عاماً بلغ (4.41) وانحراف معياري (0.64)، وبلغت شدة الإجابة (88.2%) وقد حصل هذا البعد على مستوى إجابة (مرتفع جداً).

جدول (5) الأوساط الحسابية الموزونة وشدة الإجابة والانحراف المعياري لبعد جودة التدقيق (N=100)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	شدة الإجابة	الانحراف المعياري
1	اخفاء المعلومات الضرورية او حجبها بحكم سريتها وعدم الافصاح عنها يؤدي الى عدم جودة تقرير مراقب الحسابات	4.18	83.60%	0.77
2	يرتفع مستوى جودة التدقيق عند قيام مراقب الحسابات بالتحقق من تطبيق مؤشرات الشفافية.	4.32	86.40%	0.55
3	تتمثل جودة التدقيق في قدرة مراقب الحسابات على تقديم خدمة ذات مستوى عالي يجنبه خطر المسائلة وتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية.	4.40	88.00%	0.67
4	ان استقلالية مراقب الحسابات تؤدي الى تحسين جودة التدقيق	4.68	93.60%	0.51
5	ان اهمية جودة التدقيق تكمن في اهمية التدقيق ذاته باعتباره حجر الزاوية في توفير الثقة بالقوائم المالية الصادرة	4.40	88.00%	0.49
6	من الامور الهامة في جودة التدقيق هو الاخذ بنظر الاعتبار تحديد المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق كجزء من اجراءات مراقب الحسابات	4.40	88.00%	0.53
7	ان كفاءة مراقب الحسابات وخبرته الفردية وما يتمتع به من مهارات تلعب دوراً مهماً في رفع مستوى جودة التدقيق	4.66	93.20%	0.55
8	ان التزام مراقبي الحسابات بالموضوعية وبذل العناية المهنية اللازمة عبر الالتزام بمبادئ وقواعد ومعايير التدقيق يحسن مستوى جودة التدقيق	4.50	90.00%	0.50
9	ان الاطلاع الكافي والتام على معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والانظمة المحاسبية المعتمدة والقوانين والانظمة والتعليمات من قبل مراقب الحسابات يساهم في	4.32	86.40%	0.65

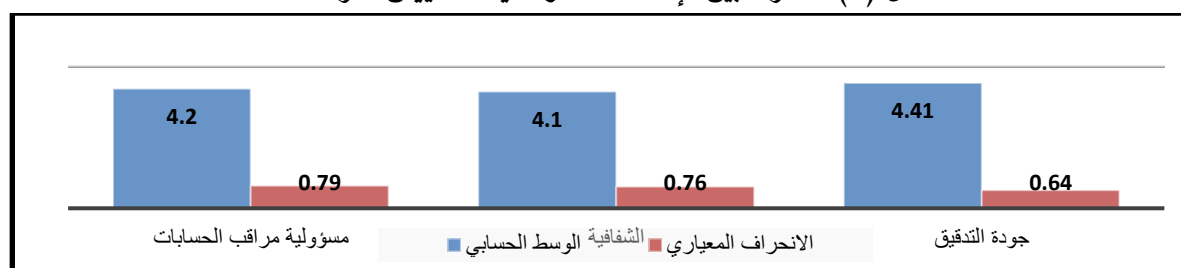
			زيادة جودة عملية التدقيق المنفذة	
10	تعتمد جودة التدقيق على مجموعة من العوامل مثل النزاهة والموضوعية والذكاء والكفاءة وحسن الاداء	4.58	91.60%	0.57
11	التخطيط الجيد لعملية التدقيق والرؤى الواضحة لمراقب الحسابات يؤدي الى رفع مستوى جودة التدقيق	4.48	89.60%	0.54
12	تتأثر جودة التدقيق بحجم الامكانيات وسمعة مكتب التدقيق او شركة التدقيق والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات	4.50	90.00%	0.58
13	تخصص مراقب الحسابات في مجال معين يؤثر في جودة عملية التدقيق	4.18	83.60%	0.87
14	تتأثر جودة التدقيق بالمدة المستغرقة في اتمام عملية التدقيق وشهرة مكتب التدقيق والمنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات	4.08	81.60%	0.72
	المعدل العام	4.41	288.00%	0.64

المصدر : اعداد الباحثين

مما تقدم يستدل الباحثان على ارتفاع مستوى ادراك مراقبي الحسابات لفقرات بعد جودة التدقيق لاسيما فيما يتعلق بالاستقلالية ومهارة وكفاءة ونزاهة المدقق وما تلعبه من دور مهم في مجال جودة التدقيق، إضافة الى التزام المدققين بالأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق وهكذا تم اثبات الفرضية الثالثة التي تنص على ((ان ارتفاع ادراك مراقبي الحسابات بأهمية الالتزام بمعايير التدقيق العامة ومعايير العمل الميداني وابداء الرأي يساهم في تحسين جودة التدقيق.))

والاتي رسما بيانيا يبين المقارنة بين الابعاد المذكورة من حيث الوسط الحسابي الموزون والانحراف المعياري

شكل (2) المقارنة بين الإحصاءات الوصفية المقاييس الدراسة



المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

4-6- اختبار فرضيات الارتباط بين متغيرات الدراسة

تهدف هذه الفقرة الى اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة، من خلال استخدام معامل الارتباط البسيط (Pearson). ومن خلال البرنامج الاحصائي (SPSS V.25).

4-6-1- الفرضية الرابعة : والتي تنص على الاتي :-

أ- فرضية العدم (H_0): (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).

ب- الفرضية البديلة (H_1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).

يظهر الجدول (6) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين هذه المتغيرات. وقبل الدخول في اختبار هذه الفرضية فإن الجدول (6) يشير أيضاً إلى حجم العينة (100) مراقب حسابات، علماً أن نوع الاختبار (2-tailed). وكذلك تظهر في الجدول مستوى معنوية معامل الارتباط من خلال الإشارة إليه بالعلامة (*) تعني أن الارتباط معنوي عند مستوى (5%)، أما إشارة (**) فتعني أن الارتباط معنوي عند مستوى (1%)

جدول (6) قيم علاقات الارتباط الفرضية الرابعة

جودة التدقيق	
Pearson Correlation	.50**
Sig. (2-tailed)	.000
N	100

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة الارتباط معنوية عند مستوى (1%).

يظهر جدول مصفوفة الارتباط (6) الذي اختبر الفرضية الرابعة بأن علاقة الارتباط بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت قيمة العلاقة (0.50). مما تقدم من التحليل يستدل الباحثان على رفض فرضية العدم (H_0)، وقبول فرضية الوجود (H_1) وهذا يعني (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق). بمعنى أنه يمكن الإفادة من زيادة ادراك وشعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في تحسين جودة تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية المختلفة.

6-4-2- اختبار الفرضية الخامسة: والتي تنص على الآتي:

أ- فرضية العدم (H_0): (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية).

ب- الفرضية البديلة (H_1): (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية).

يظهر جدول مصفوفة الارتباط (7) الذي اختبر الفرضية الخامسة علاقة الارتباط بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت قيمة العلاقة (0.72). مما تقدم من تحليل يستدل الباحثان على رفض فرضية العدم (H_0)، وقبول فرضية الوجود (H_1) وهذا يعني (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية). بمعنى أنه يمكن الإفادة من شعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في الضغط على الوحدات الاقتصادية المختلفة لغرض زيادة مستوى الشفافية عند عرض قوائمها المالية

جدول (7) قيم علاقات الارتباط الفرضية الخامسة

		الشفافية
مسؤولية مراقب الحسابات	Pearson Correlation	.72**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة الارتباط معنوية عند مستوى (1%).

6-4-2- اختبار الفرضية السادسة والتي تنص على الاتي:-

أ-فرضية العدم (H0): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وإحصائية بين الشفافية وجودة التدقيق)
 ب-الفرضية البديلة (H1): (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية وإحصائية بين الشفافية وجودة التدقيق)
 يظهر جدول مصفوفة الارتباط (8) الذي اختبر الفرضية السادسة بأن علاقة الارتباط بين الشفافية وجودة التدقيق كانت موجبة وذات دلالة معنوية عند مستوى (1%) وبلغت قيمة العلاقة (0.63).
 مما تقدم من التحليل يستدل الباحثان على رفض فرضية العدم (H0)، وقبول فرضية الوجود (H1) وهذا يعنى (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين الشفافية وجودة التدقيق). بمعنى انه يمكن الإفادة من تحقيق الشفافية عند عرض بيانات القوائم المالية في تحسين وزيادة جودة التدقيق.

جدول (8) قيم علاقات الارتباط الفرضية السادسة

		جودة التدقيق
الشفافية	Pearson Correlation	.63**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة الارتباط معنوية عند مستوى (1%).

6-5- اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة

تهدف هذه الفقرة الى اختبار علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة، وطبقا لما ورد في الفرضيات الرئيسة من خلال استخدام معامل الانحدار البسيط، ومن خلال البرنامج الاحصائي (SPSS V.25).

6-5-1- اختبار فرضيات التأثير المباشر:

6-5-1-1- اختبار الفرضية السابعة والتي تنص على الاتي:-

أ- فرضية العدم (H_0): (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).

ب- الفرضية البديلة (H_1): (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).

وبين الجدول (9) ادناه نتائج اختبار الانحدار البسيط بين الابعاد المذكورة.

جدول(9) تحليل علاقات الانحدار البسيط للفرضية السابعة

R ²	جودة التدقيق			المتغير التابع المتغير المستقل
	قيمة t المحسوبة	β	A	
0.25	**5.68	0.43	2.60	مسؤولية مراقب الحسابات

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة التأثير معنوية بمستوى (1%)

يتبين من الجدول أعلاه ما يلي:-

كان معامل انحدار مسؤولية مراقب الحسابات على جودة التدقيق (0.43) وهذا يعني ان جودة التدقيق ستزداد بمقدار (0.43) اذا ازدادت مسؤولية مراقب الحسابات بمقدار وحدة واحدة. علما ان هذا التأثير كان معنوياً عند مستوى (1%) لان قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار كانت (5.68) وهي قيمة معنوية عند المستوى المذكور. ولقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.25) وهذا يعني ان مسؤولية مراقب الحسابات تفسر ما مقداره (25%) من التغيرات التي تطرأ على جودة التدقيق، اما النسبة المتبقية فتعود لعوامل أخرى غير داخلية في النموذج. علما ان معادلة الانحدار البسيط تأخذ الشكل الاتي:

$$\text{جودة التدقيق} = 2.60 + 0.43 \text{ مسؤولية مراقب الحسابات}$$

وعليه يستدل الباحثان من التحليل أعلاه رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية الوجود (H_1) بمعنى انه توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).

6-5-1-2- اختبار الفرضية الثامنة والتي تنص على الاتي :

(أ)-فرضية العدم (H_0): (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية).

(ب)الفرضية البديلة (H_1): (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية).

بين الجدول ادناه نتائج اختبار الانحدار البسيط بين الابعاد المذكورة.

جدول(10) تحليل علاقات الانحدار البسيط للفرضية الثامنة

R ²	الشفافية			المتغير التابع المتغير المستقل
	قيمة t المحسوبة	β	A	
0.52	**10.34	0.80	0.77	مسؤولية مراقب الحسابات

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة التأثير معنوية بمستوى (1%)

يتبين من الجدول أعلاه ما يلي:-

كان معامل انحدار مسؤولية مراقب الحسابات على الشفافية (0.80) وهذا يعني ان مطالبة مراقب الحسابات بتميز القوائم المالية بالشفافية ستزداد بمقدار (0.80) اذا ازدادت مسؤولية مراقب الحسابات بمقدار وحدة واحدة. علما ان هذه التأثير كان معنويا عند مستوى (1%) لان قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار كانت (10.34) وهي قيمة معنوية عند المستوى المذكور. ولقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.52) وهذا يعني ان مسؤولية مراقب الحسابات تفسر ما مقداره (52%) من التغيرات التي تطرأ على شفافية القوائم المالية، اما النسبة المتبقية فتعود لعوامل أخرى غير داخلية في الانموذج. علما ان معادلة الانحدار البسيط تأخذ الشكل الاتي:

$$\text{الشفافية} = 0.77 + 0.80 \text{ مسؤولية مراقب الحسابات}$$

عليه يستدل الباحثان من التحليل أعلاه رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية الوجود (H_1) بمعنى توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين مسؤولية مراقب الحسابات والشفافية).

6-5-3- اختبار الفرضية الرئيسية التاسعة والتي تنص على الاتي:

(أ)فرضية العدم (H_0): (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق).

(ب)الفرضية البديلة (H_1): (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق).

يبين الجدول ادناه نتائج اختبار الانحدار البسيط بين الابعاد المذكورة

جدول(11) تحليل علاقات الانحدار البسيط للفرضية التاسعة

R^2	جودة التدقيق			المتغير التابع المتغير المستقل
	قيمة t المحسوبة	β	A	
0.40	8.14	0.50	2.35	الشفافية

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي SPSS Var.25

** علاقة التأثير معنوية بمستوى (1%)

يتبين من الجدول أعلاه ما يلي:-

كان معامل انحدار الشفافية على جودة التدقيق (0.50) وهذا يعني ان جودة التدقيق ستزداد بمقدار (0.50) اذا ازدادت شفافية عرض المعلومات في القوائم المالية بمقدار وحدة واحدة. علما ان هذه التأثير كان معنويا عند مستوى (1%) لان قيمة (t) المحسوبة لمعامل الانحدار كانت (8.14) وهي قيمة معنوية عند المستوى المذكور. ولقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.40) وهذا يعني ان الشفافية تفسر ما مقداره (40%) من التغيرات التي تطرأ على جودة التدقيق، اما النسبة المتبقية فتعود لعوامل أخرى غير داخلية في الانموذج. علما ان معادلة الانحدار البسيط تأخذ الشكل الاتي:

$$\text{جودة التدقيق} = 2.35 + 0.50 \text{ الشفافية}$$

عليه تستدل الباحثة من التحليل أعلاه رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية الوجود (H_1) بمعنى توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين الشفافية وجودة التدقيق).

عليه يستدل الباحثان من التحليل أعلاه رفض فرضية العدم (H_0) وقبول فرضية الوجود (H_1)

6-5-2- اختبار فرضيات التأثير غير المباشر :

تضمنت الفرضية العاشرة اختبار التأثيرات المباشرة وغير المباشرة لمسؤولية مراقب الحسابات في جودة

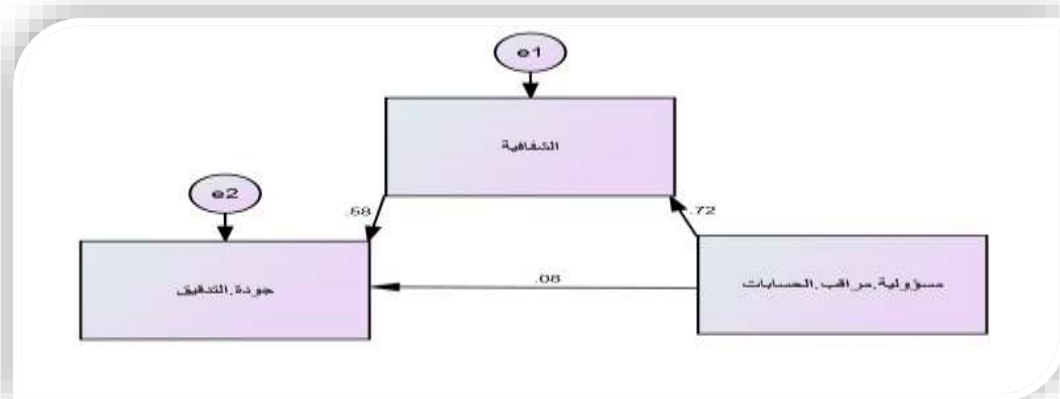
التدقيق من خلال الشفافية وعلى النحو الاتي:

فرضية العدم: (H0) لا تساهم الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.

الفرضية البديلة: (H1) تساهم الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق.

ومن أجل اختبار الدور الوسيط لمتغير الشفافية تم استخدام أسلوب تحليل المسار من خلال البرنامج الاحصائي (AMOS Var.24)، ويبين الشكل ادناه تصور الباحثان لنوع العلاقة بين المتغيرات الثلاثة قبل اجراء الاختبار

شكل (3) اختبار التأثيرات الوسيطة للشفافية بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق



من اجل اختبار التأثيرات الوسيطة، استخدمت الباحثة معاملات الانحدار المعيارية (Standardized Coefficient)، ويتبين من الشكل أعلاه ما يلي:

- 1- ان قيمة التأثير المعباري المباشر لمسؤولية مراقب الحسابات في جودة التدقيق بلغت (0.08).
 - 2- ان قيمة التأثير المعباري غير المباشر لمسؤولية مراقب الحسابات في جودة التدقيق من خلال الشفافية (0.42)، وهو ناتج عن $(0.58 * 0.72)$
 - 3- يستدل الباحثان ان التأثير الكلي يبلغ $(0.50 = 0.08 + 0.42)$
- مما تقدم يتم رفض فرضية العدم (H0)، وقبول فرضية الوجود (H1) بمعنى (تساهم الشفافية في زيادة قوة علاقة التأثير بين مسؤولية مراقب الحسابات وجودة التدقيق).
- ومن اجل اختبار معنوية هذه الزيادة استخدم الباحثان اختبار (Sobel)، وحسب الجدول الاتي:

جدول (12) اختبار Sobel

المسار	قيمة اختبار Sobel	مستوى المعنوية
مسؤولية مراقب الحسابات ----- الشفافية ----- جودة التدقيق	6.40	0.000

المصدر: اعداد الباحثين

يتبين من الجدول أعلاه ان قيمة اختبار (Sobel) بلغت (6.40) وهي قيمة معنوية عند مستوى (1%) مما يدل على معنوية الزيادة في التأثيرات الكلية.

7- الاستنتاجات والتوصيات

7-1- الاستنتاجات

- 1- على الرغم من عدم وجود نص قانوني صريح يلزم مراقب الحسابات بالتحقق من تطبيق الوحدة الاقتصادية لمتطلبات الشفافية ألا انه مسؤول ضمنا عن التحقق من تطبيقها ويتم ذلك خلال ممارسته عمله التدقيقي بكفاءة ونزاهة والتزامه بقواعد السلوك المهني.
- 2- ان تطبيق الشفافية من قبل الوحدة الاقتصادية امر ضروري لان ذلك يعزز ثقة ومصادقية المستثمرين واصحاب المصالح وزيادة فهمهم لهيكل ونواحي نشاط الوحدة الاقتصادية كما يقلل من الممارسات الادارية الخاطئة.
- 3- اظهر البحث ان ارتفاع مستوى إدراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية التي يكلفون بتدقيق حساباتها يمكن ان يساهم وبقوة في تحسين جودة تدقيق الحسابات النهائية لتلك المنشأة واطهارها بشكل يعكس واقع حالها فعلا.
- 4- تبين من البحث ان ارتفاع مستوى إدراك المصارف عينة الدراسة لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية يمكن ان يساهم في اظهار نتائج التدقيق بشكل اكثر جودة فيما لو لم يتم عرض البيانات المالية بشفافية امام مراقبي الحسابات.
- 5- اتضح من البحث ان إدراك مراقبي الحسابات لأهمية الاستقلالية ومهارة وكفاءة ونزاهة المدقق وما تلعبه من دور مهم في مجال جودة التدقيق، إضافة الى التزام المدققين بالأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق.
- 6- يمكن الاستفادة من زيادة إدراك وشعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في تحسين جودة تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية المختلفة , وهذا ما دل عليه تحليل علاقات الارتباط والتأثير .
- 7- يمكن الاستفادة من شعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في الضغط على الوحدات الاقتصادية المختلفة لغرض زيادة مستوى شفافية حساباتها المختلفة. وهذا ما دل عليه تحليل علاقات الارتباط والتأثير .

7-2- التوصيات

- 1- الزام مراقبي الحسابات بالتحقق من تطبيق مؤشرات للوحدات الاقتصادية محل التدقيق لان ذلك سيرفع من مستوى جودة التدقيق .
- 2- تثقيف وتوعية الادارة والافراد العاملين في المصارف بأهمية الشفافية وامكانية تطبيق مؤشراتها من خلال تدريب وتأهيل الافراد واعضاء مجلس الادارة.
- 3- مفاتحة الجهات التشريعية لغرض سن تشريع خاص يلزم المنشآت المختلفة بالإفصاح والشفافية فيما يخص المعلومات التي تؤثر في قرارات المستثمرين.
- 4- منح المدققين صلاحية التوصية بفرض عقوبات معينة في حال خرق المنشآت المعنية لمؤشرات الشفافية.
- 5- تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات من خلال إقامة الدورات التدريبية والتطويرية لهم سواء داخل البلد او خارجه.

- 6- زيادة توعية المصارف عينة البحث بأهمية تطبيق مؤشرات الشفافية من خلال إقامة الندوات وورش العمل، لتسليط الضوء على الفوائد التي يمكن ان يحققها المصرف في حال اتسمت بياناته بالشفافية.
- 7- منح مراقب الحسابات امتيازات معينة بهدف دفعه الى تفعيل دوره الرقابي وبقوة.
- 8- لغرض الضغط على المنشآت المختلفة لغرض الارتقاء بمستوى جودة بياناتها، يمكن السماح ومن خلال رقابة المدققين الخارجيين بنشر تقارير التدقيق على موقعها.
- 9- ضرورة التزام مراقبي الحسابات بالقوانين والانظمة والتعليمات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بغية رفع مستوى جودة التدقيق.

Conflict of Interests.

There are non-conflicts of interest .

8- قائمة المصادر

- [1] الزبيدي، خالد سالم محمد،" اثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق "دراسة ميدانية لآراء عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهي جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية،2010.
- [2] اللامي، فائز عبدالحسن جاسم،"مدى التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة للمهنة وانعكاسه على جودة الأداء"(بحث تطبيقي لعينة من مراقبي الحسابات في العراق)مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية،2010
- [3] النعزي ، نائل عبد علي" مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي))رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في القيادة والادارة , الجامعة الفلسطينية،2015.
- [4] Brown, Veena Looknanan,"**ARE THE REGULATORY REFORMS WORKING? EVIDENCE FROM AUDIT COMMITTEE MEMBERS' SELECTION OF AUDITORS**, A Dissertation Submitted to the Faculty of The College of Business in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy, Florida Atlantic University Boca Raton, Florida ,2011
- [5] Stewart, Errol G. G, (2012),"**PCAOB inspections and audit quality: evidence from cross-listed securities**", A Dissertation Submitted to the Faculty of The College of Business, in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy , Florida Atlantic University Boca Raton.
- [6] بهيه،أحمد يعرب عبد الكريم،(2016)، "دور المدقق الخارجي في الرقابة البيئية للشركات النفطية بحث تطبيقي في شركة نفط الشمال / شركة عامة"، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية -جامعة بغداد

- [7] Clikeman, Paul M,(2018),"Managers' and Auditors' Responsibilities for Evaluating Going Concern", The Journal of Corporate Accounting & Finance
- [8] ياسين، يوسف طه، (2017)، "تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير الادوات المالية الدولية في نطاق التدقيق ومسؤوليات المدقق"، الكلية التقنية الإدارية- بغداد
- [9] جاسم، امير حسن، (2013)، "دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة" (دراسة مقارنة) ،مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية المجلد - 5 السنة-5 العدد- 7.
- [10] منصر، جمال، (2015)، "مسؤولية م ا رجح الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي"، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير
- [11] الحسيني، هدى خليل ابراهيم، (2011)، "مسؤولية مراقب الحسابات" ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28.
- [12] قانون ضريبة الدخل رقم 113 الصادر في 1982 والمعدل في 2004
- [13] قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 مادة رقم 295 و300 و437
- [14] احسان، محمد فريح، (2016)، "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية" مجلة جامعة ذي قار المجلد. 11 العدد. 3.
- [15] قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل مادة رقم 136
- [16] Standard & poors, ifak,(2004),"audit quality and international standards on auditing".
- [17] Goodson,Stephen G.&J.Mory ,Kenneth & R. Lapointe Jacques,(2012), "supplemental guidance the role of auditing in public sector governance" , The Institute Of Internal Auditors.
- [18] Turilli, Matteo Rutgers, Luciano Floridi ,(2009) ,"The ethics of information transparency".
- [19] الخفاجي، ايمان احمد جواد،(2018)، "قياس التزام الشركات العراقية بالإبلاغ عن الاستدامة وفق مؤشرات ESG/ S&P ومعايير GRI - بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مقدم الى مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة كربلاء لنيل درجة الماجستير.
- [20] الجواهر، كريمة علي و خليل ابراهيم الرفاعي،(2007)، "الشفافية في الافصاح عن المعلومات المستقبلية واثرها في التحكم المؤسسي".
- [21] Rogers , James,(2007)," Accountability m transparency and governance in sierra Leone", Africa conference, Zanzeber, Tanzania.
- [22] Forssbäck, Jens& Oxelheim, Lars,(2014),"The Multi-Faceted Concept of Transparency" Research Institute of Industrial Economics.
- [23] turnes, paloma bernal& ernst, ricardo,(2015)," a framework for transparency in international trade" published by elsevier españa, s.l.u. investigaciones europeas de dirección y economía de la empresa.
- [24] el-diftar ,doaa,(2016)," institutional investors and voluntary disclosure and transparency in Egypt", thesis submitted to cardiff metropolitan university for

the degree of doctor of philosophy, cardiff metropolitan university- school of management.

- [25] Marquez, Kiel Brennan& Susser, Danie, (2016), " **Obstacles to Transparency in Privacy Engineering**" IEEE Symposium on Security and Privacy Workshops.
- [26] moghaddam ,seyed mahmood hosseini,(2016),"engineering of transparency requirements in business information systems", Bournemouth university.
- [27] Fox, Jonathan,(2007), "The uncertain relationship between transparency and accountability".
- [28] [الحشاش،خالد سعد برهم، (2004)، "درجة تحقق الشفافية الإدارية لدى مديري مديريات التربية والتعليم بمحافظة غزة وعلاقتها بأداء العاملين فيها"، "قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص أصول التربية- الإدارة التربوية من كلية التربية بالجامعة الإسلامية بغزة.
- [29] [قرداغي، كاوه محمد فرج، (2011)، "أثر الشفافية والمساءلة على الإصلاح الإداري"،دراسة تحليلية لآراء عينة من مواطني إقليم كردستان وعلى مستوى محافظتي سلیمانیة و أربیل).
- [30]Farag, Magdy ,(2007)," **the effect of accounting regulation on second-tier audit firms and their clients: audit pricing and quality, cost of capital, and backdating of stock options**", A dissertation submitted to the Kent State University Graduate School of Management in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.
- [31] Rabih, Nehme Dynamics,(2013)," **Of Audit Quality: Behavioural Approach And Governance Framework: Uk Evidence**", Durham Theses, Durham University. Available At Durham E.
- [32] boyle, erik scott,(2015)," management perceptions of audit quality a qualitative quantitative investigation ", a dissertation submitted to the faculty of the university of utah in partial fulfillment of the requirements for the degree of doctor of philosophy in business administration david eccles school of business the university of utah.
- [33] [عبد الرحمن،نورة منير، (2015) "أثر قواعد الحوكمة على جودة التدقيق وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية - دراسة تطبيقية"،رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية- وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
- [34]-Vaicekauskas, Darius& Mackevičius, Jonas,(2014),"Developing a framework for audit quality management in audit firms" Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", tom 75 (131), SKwP, Warszawa.
- [35] www.iaasb.org, Framework for Audit Quality.
- [36] Motubatse, Kgobalale N.& Ngwakwe , Collins C &Sebola , Mokoko, (2018)," **drivers of audit quality in south african public sector**", Journal of Accounting and Management, vol.: 08; no.: 02.
- [37] Rabih, Nehme Dynamics,(2013)," **Of Audit Quality: Behavioural Approach And Governance Framework: Uk Evidence**", Durham Theses, Durham University. Available At Durham E.
- [38]-ALARAJI, Fedaa Abd Almajid Sabbar & al-dulaimi, Zaid Yaseen Saud& SABRI, Thamer Mahdi Muhamed& ION, Elena Iuliana, (2017),"Factors affecting the quality of external auditing services" DOI: 10.1515/picbe-0060.

- [39]-Tritschler, Jonas,(Audit Quality)," **Association between published reporting errors and audit firm Characteristics Foreword**" by Univ.-Prof. Dr. Rudolf Steckel, and Univ.-Prof. Dr. David Manry Jonas Tritschler.
- [40]Sekrana,Uma (2003)."**Research methods for business, A skill building approach**",4th ed. John Wiley & Sons, Inc.
- [41]-Cooper, D.R. & Schindler, P.S. (2014). "**Business research methods**" (12th edn). Boston: McGraw-Hill.
- [42] عبد الفتاح، عز حسن (2008)،"مقدمة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي"، دار خوارزم العلمية للنشر، جدة، المملكة العربية السعودية.
- [43] Field, A., (2009)."**Discovering statistics using SPSS**", 3rd edition. London: Sage.
- [44] Dewberry, C.(2004)."**Statistical Methods for Organizational Research : Theory and practice. First published**", Published in the Taylor & Franci.